

УДК 336.025

**Е. И. Кулага** (ylito4ka2311@mail.ru),  
магистрант**Т. С. Алексеенко** (ATCPETR@mail.ru),  
канд. экон. наук, доцент  
Белорусский торгово-экономический  
университет потребительской кооперации  
г. Гомель, Республика Беларусь

## НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ НА ОСНОВЕ ОПТИМАЛЬНОГО СООТНОШЕНИЯ ПРЯМОГО И КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В статье рассмотрен поиск оптимального сочетания прямого и косвенного налогообложения. В Республике Беларусь преобладают косвенные налоги, что свидетельствует о недостаточной развитости налоговой системы и ее фискальной направленности. Следует отметить, что фискальный потенциал прямых налогов непосредственно зависит от доходов юридических лиц и граждан. Именно поэтому прямые налоги наиболее зависимы от экономической конъюнктуры и могут стать надежным и прогнозируемым источником поступления средств в бюджет только в условиях стабилизации экономики в целом. Поэтому в статье изучено воздействия косвенных налогов на распределительные процессы и предложены мероприятия по сокращению их негативного влияния.

In article search of an optimum combination of the direct and indirect taxation is considered. In the Republic of Belarus indirect taxes prevail that demonstrates insufficient development of tax system and its fiscal orientation. It should be noted that the fiscal potential of direct taxes directly depends on the income of legal entities and citizens. For this reason direct taxes are most dependent on an economic environment and can become the reliable and predicted source of means in the budget only in the conditions of stabilization of economy in general. Therefore article studies the influences of indirect taxes on distributive processes and the actions for reduction of their negative impact are offered.

*Ключевые слова:* НДС; бюджет; распределения и перераспределения доходов населения; потребительские расходы; косвенное и прямое налогообложение; ставки налога.

*Key words:* VAT, budget; distributions and redistributions of income of the population; consumer expenses; indirect and direct taxation; tax rates.

НДС занимает в налоговой системе Республики Беларусь особое место. Он обеспечивает треть налоговых поступлений в бюджет и охватывает широкий круг плательщиков.

В соответствии с Декларацией социального прогресса и развития, провозглашенной резолюцией Генеральной Ассамблеи ООН, налоговая система выступает основным инструментом справедливого распределения и перераспределения доходов для содействия социальному прогрессу и развитию.

Перераспределение общественных доходов между различными категориями населения с целью сглаживания социального неравенства достигается посредством прогрессивного подоходного налогообложения. Иными словами, происходит передача средств в пользу более слабых и незащищенных категорий граждан за счет возложения налогового бремени на высокодоходную часть населения. В результате определенная часть доходов богатых направляется на решение проблем малоимущих слоев населения.

Однако использование прямых налогов сопряжено с дополнительными трудностями. В странах, где бюджет формируется преимущественно за счет прямых налогов, необходимо постоянно вести кропотливую и дорогостоящую работу по контролю за реальными доходами населения. Схемы сокрытия доходов и уклонения от уплаты прямых налогов очень сложно не только выявлять, но и препятствовать их использованию. Эффективная борьба с налоговыми нарушениями в этом случае возможна только при развитой банковской инфраструктуре, позволяющей свести к минимуму наличный денежный оборот, а также при достаточных информированности и полномочиях налоговых органов при проведении контрольных мероприятий, высоком уровне налоговой культуры и ответственности граждан.

Именно поэтому в странах с переходной экономикой, где невысоки доходы населения, только начинает формироваться в обществе налоговая культура и ответственность налогоплательщиков, отсутствует развитая рыночная, в том числе банковская, инфраструктура, закономерно отдают предпочтение косвенному налогообложению. Налоги на потребление (косвенные налоги) более надежны в поступлении, удобны во взыскании, по ним практически исключается уклонение от уплаты, если не считать теневой бизнес.

Однако у этого вида налогов помимо отмеченных ранее есть еще один существенный недостаток, который состоит в их регрессивности по отношению к доходам населения. Семьи с

низким среднедушевым доходом расходуют практически все свои средства на потребление. Соответственно, с каждого рубля своего дохода они уплачивают косвенный налог. В отличие от них богатые семьи направляют на потребление лишь часть своего дохода, которая и подпадает под косвенное налогообложение, остальная часть дохода не подвергается косвенному налогообложению. Несмотря на то, что в абсолютном выражении богатые уплачивают косвенных налогов больше, относительно своего дохода они платят гораздо меньше налогов на потребление, чем семьи с низкими доходами.

Таким образом, доля уплачиваемого налога на потребление в доходе возрастает по мере того, как сумма этого дохода снижается, что в определенной мере затрудняет и даже противодействует реализации одной из важнейших функций налоговой системы – распределительной. Значительная доля косвенных налогов в цене товаров широкого потребления приводит, таким образом, к экономической дискриминации малоимущих слоев населения. Что же касается предметов роскоши, то здесь преобладание косвенных налогов вполне логично. Учитывая эти особенности воздействия косвенных налогов на распределительные процессы, государству надлежит позаботиться о выравнивании налогового бремени на различные категории населения.

Сокращение негативного воздействия косвенных налогов на распределение доходов в обществе возможно путем:

- использования дифференцированной системы косвенного налогообложения, т. е. применения набора ставок для различных товаров, ввода нулевой ставки и льготирования отдельных товарных групп, как это сделано в странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и др. Модели НДС в странах ОЭСР, таких как Австрия, Бельгия, Великобритания, Германия, Голландия, Испания, Италия, предусматривают льготное налогообложение (нулевая или пониженная ставка) или освобождение от налога продуктов питания, лекарственных препаратов, книжной и газетной продукции. Среди льготлируемых видов услуг следует особо выделить пассажирский транспорт и страхование, облагаемые пониженной ставкой НДС или вообще изъятые из обложения почти во всех странах ОЭСР;

- использования других (не потребительских) налогов, т. е. путем установления более прогрессивной шкалы по подоходному налогу, или, как это сделано в Канаде, ввода налоговых кредитов для низкодоходных семей для того, чтобы компенсировать НДС, включенный в товары первой необходимости и продукты питания и т. п.;

- без использования налоговой системы, т. е. посредством предоставления дотаций семьям с низкими доходами, льготных кредитов отдельным категориям населения, как это было сделано в скандинавских странах и Новой Зеландии при введении НДС.

Следует отметить, что у нас в республике широко используются первый и второй способы «смягчения» отрицательного влияния косвенных налогов. Однако в настоящее время разрабатываются подходы по обеспечению адресной поддержки малоимущих слоев населения, т. е. создаются предпосылки для более широкого использования третьего способа.

С точки зрения государственной экономической политики важно определить, какой из трех способов наиболее приемлем на нынешнем этапе экономических реформ. При использовании первого, заключающегося в варьировании ставок косвенных налогов, спектра налогооблагаемой продукции и широко распространенного в нашей республике, обнаруживается ряд серьезных недостатков.

Экономическая практика применения НДС свидетельствует о неэффективности данного налога как инструмента сокращения регрессивности косвенных налогов. Примечательны в связи с этим исследования немецких экономистов в области распределения налогового бремени НДС. Анализ проводился в целях выявления зависимости между доходами населения и той налоговой нагрузкой, которую оказывает НДС на потребителей.

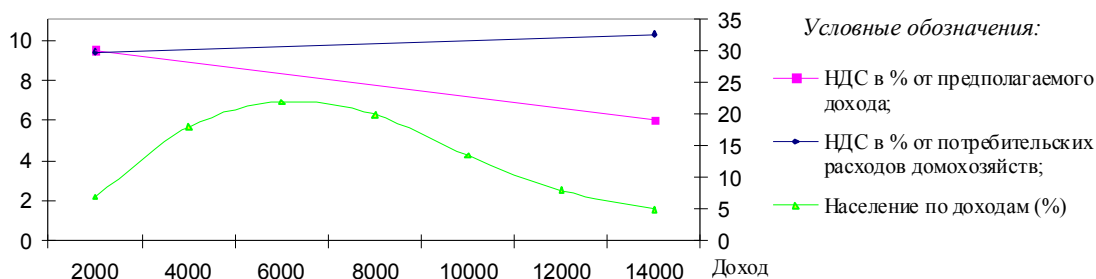
Германия является самой богатой страной Европейского Союза. Ежегодно она привлекает большое количество инвесторов. Одной из главных причин инвестиционной привлекательности Германии выступает ее налоговая система.

Германская модель НДС предусматривает стандартный для стран Евросоюза набор ставок (нулевая, пониженная и стандартная) и общепринятый в европейской экономике спектр освобождаемых от налогообложения товаров и услуг. Исследование показало (рисунок), что НДС в потребительских расходах низкодоходной части населения составил 9,4%, а в общей сумме расходов высокодоходной части населения, как видим, – 10,3%.

Расхождение невелико и составляет всего 0,9 процентного пункта. Следовательно, различия в структуре потребления населения с высокими и низкими доходами не оказывают существ-

венного влияния на долю НДС в потребительских расходах. Что касается бремени НДС, или процентного отношения уплачиваемого налога к сумме дохода, то оно снижалось с 9,5% до 6% по мере роста дохода. Следовательно, малообеспеченные граждане уплачивали НДС относительно своего дохода на 3,5 процентного пункта больше, чем богатые. Этот факт как нельзя лучше демонстрирует регрессивный характер НДС.

Воздействие НДС на потребительские расходы



Не оправдывает себя и применение повышенных ставок НДС. Их использование приносит относительно мало дохода в бюджет. Примером может служить Франция, где за счет стандартной ставки взимается 88% общего НДС, а за счет повышенной — всего лишь 8,5%.

Кроме того, использование набора ставок НДС усложняет налоговую систему и создает дополнительные сложности при осуществлении аудита и контроля со стороны аудиторских компаний и налоговых органов.

В настоящий момент в Республике Беларусь установлены следующие ставки налога на добавленную стоимость:

- 0%;
- 10%;
- 20%;
- 9,09% ( $10 : 110 \cdot 100\%$ ) или 16,67% ( $20 : 120 \cdot 100\%$ );
- 0,5%.

К существенному сокращению регрессивности налогообложения приводит применение акцизов в отношении предметов роскоши. Этот подход используется и в отечественной системе налогообложения.

Учитывая вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что в условиях отечественной экономики более предпочтительны второй и третий способы снижения регрессивности налоговой системы.

Сравнение НДС в Беларуси и Германии представлено в таблице.

Налог на добавленную стоимость в Беларуси и Германии

	Германия	Беларусь
Плательщики	Организации. Индивидуальные предприниматели. Физические лица, в связи с перемещением товаров через границу Федеративной Республики Германии. Доверительные управляющие	Плательщиками налога на добавленную стоимость признаются: • юридические лица, в том числе иностранные, ведущие экономическую деятельность и вставшие на налоговый учет в Республике Беларусь; • доверительные управляющие по оборотам, связанным с управлением вверенным имуществом; • индивидуальные предприниматели, в тех случаях, если объем выручки за квартал превысил установленную сумму, либо предприниматель сам начал производить выплату НДС; • физические лица, в определенных законодательством случаях
Объект	Взимается с продажи товаров и за оказание услуг на территории Германии. Объектом является сумма выручки от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав	При расчете налога на добавленную стоимость объектами налогообложения в Республике Беларусь считаются: • выраженные в денежной форме суммы оборота при продаже товаров, работ, услуг и имущественных прав на территории Республики; • стоимость товаров, ввозимых на территорию Беларуси

	Германия	Беларусь
Ставка	Ставка налога на добавленную стоимость в Германии составляет 19%. Для определенных операций (например, продажа продуктов питания, продажа книг) применяется сниженная налоговая ставка в размере 7%	В настоящий момент в Республике Беларусь установлены следующие ставки налога на добавленную стоимость: • 0%; • 10%; • 20%; • 9,09% ( $10 : 110 \cdot 100\%$ ) или 16,67% ( $20 : 120 \cdot 100\%$ ); • 0,5%

Для оценки эффективности системы косвенных налогов в мировой практике используются различные критерии, важнейшими из которых являются:

- **нейтральность:** налог должен как можно меньше влиять на поведение производителя и выбор покупателя, т. е. экономические искажения от введения налога должны быть минимальными;
- **справедливость:** налог должен вызывать политически приемлемые последствия распределения доходов, т. е. налог должен сопровождаться соответствующими изменениями в других налогах или в системе социальных платежей;
- **ценовая стабильность:** налог не должен приводить к инфляционным процессам и в период введения налога, и в долгосрочной перспективе;
- **доходность:** налог должен обеспечивать государство необходимыми доходами и, насколько возможно, не допускать избежания и уклонения от уплаты;
- **административная простота:** налог должен стремиться к минимизации затрат на его исчисление, уплату налогоплательщиком, а также на сбор и проведение контроля за уплатой налоговым органом.

Практика также свидетельствует, что попытка правительств за счет высокого налогообложения решить проблему наполнения бюджета даже в условиях развитого рынка приносит успех в ограниченном промежутке времени. Действительно, вначале рост ставок сопровождается увеличением налоговых поступлений в бюджет (тем более в условиях роста инфляции). Но в дальнейшем большой налоговый пресс обуславливает спад деловой активности, свертывание производства, усиление инфляционных тенденций, снижение совокупного спроса и, как следствие, сокращение налоговых поступлений в бюджет, ухудшение финансового положения страны.

О пределах роста налогового бремени свидетельствуют также такие явления, как снижение нормы сбережений, рост «теневой экономики», перелив функционирующего капитала из производства в торговлю и посредничество, уклонение от уплаты налогов, отток капитала за границу и пр.

Вследствие данных процессов приток налоговых поступлений замедляется. И при условии прежнего увеличения расходов государства ситуация усугубляется ростом займов и дальнейшим увеличением бюджетных дефицитов.

Следовательно, статистикой разных стран подтверждается существование макроэкономической зависимости: чем выше уровень налоговых изъятий, тем ниже темпы экономического роста.